



Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

Alberto Barreix, Melina Rocha y José Tostes





Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

Alberto Barreix, Melina Rocha y José Tostes¹

Resumen ejecutivo

La reforma de la imposición indirecta sobre el consumo en Brasil busca resolver dos desafíos concomitantes a los que se enfrentan los países federativos: mantener una base amplia, una estructura con pocas tasas y un sistema de crédito de IVA integral que elimine el “efecto cascada” para potenciar la neutralidad, al tiempo que se preservan la recaudación y la autonomía de las entidades federativas para administrar los impuestos. Para reducir la regresividad del IVA, se ha adoptado la tendencia del modelo *Cashback* (IVA Personalizado), que amplía la base imponible mediante la aplicación de un tipo uniforme de IVA. Este enfoque incluye, además, la compensación a las familias de bajos ingresos mediante la devolución parcial del impuesto pagado. Con esta estrategia se pretende evitar el uso de múltiples regímenes diferenciados, que suelen añadir complejidad administrativa y distorsiones en el sistema tributario.

Asimismo, la reforma implantará un modelo dual de IVA sobre el consumo, con un tributo federal (**Contribución sobre Bienes y Servicios, CBS**) y un impuesto compartido entre estados y municipios (**Impuesto sobre Bienes y Servicios, IBS**), administrado por un Comité de Dirección que repartirá los ingresos fiscales en función del destino de cada transacción. La operatividad de la reforma se apoyará en tecnologías digitales, facturas electrónicas y un modelo de recaudación y liquidación financiera mediante *Split Payment* o pago fraccionado. Por último, se prevé un amplio período de transición y la creación de cuatro fondos compensatorios, así como el mantenimiento de regímenes favorecidos como la Zona Franca de Manaus (ZFM) y el Simples Nacional.

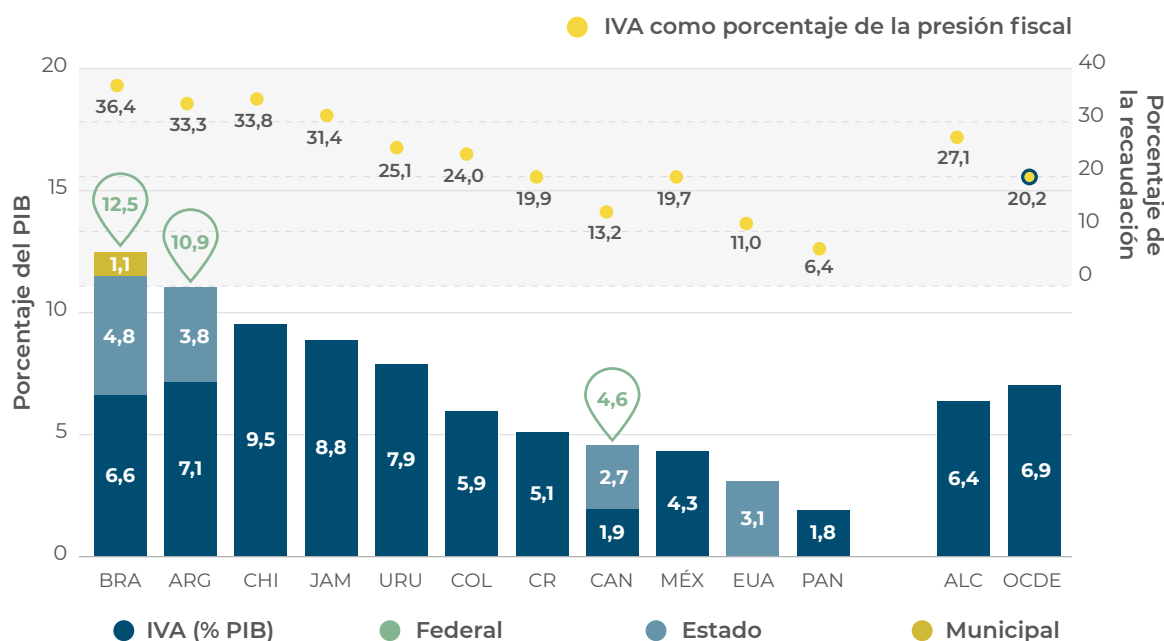
¹ Los autores agradecen la importante contribución de Andrea Luzuriaga, Romina Nicaretta y Marta Ruiz-Arranz, y los valiosos comentarios de Martin Bès, Ubaldo González de Frutos, Philip Keefer y Ma. Cristina Mac Dowell. Una versión de este documento se publicó en la edición 40 (primer semestre de 2025) del Boletín Foro Fiscal Iberoamericano, editado por el Instituto de Estudios Fiscales de España.

Antecedentes

Hace más de cien años, el empresario alemán Werner von Siemens ideó el impuesto sobre el valor agregado (IVA) con el objetivo de evitar la acumulación sucesiva del impuesto en cada etapa del proceso productivo (el llamado “efecto cascada”). Esta concepción permitió favorecer la especialización de las empresas dentro del capitalismo industrial avanzado sin que fuese necesaria una integración vertical de la producción, ofreciendo insumos clave para el diseño de políticas activas de empleo, formación y certificación de saberes.

Tres décadas más tarde, en Francia (1954), bajo la dirección del administrador fiscal Maurice Lauré, se puso en práctica el IVA. En tres décadas, al no discriminar entre producción nacional e importaciones, fue reconocido como el impuesto interno del libre comercio, lo que lo convirtió en una condición para ingresar en la Unión Europea. En la actualidad, el IVA está en vigor en 175 jurisdicciones (OCDE, 2024) y constituye la principal fuente de fondos en los países en desarrollo (Gráfico 1).

GRÁFICO 1. IVA SOBRE EL PORCENTAJE DEL PIB Y DE LA PRESIÓN FISCAL EN PAÍSES SELECCIONADOS (2021)



Nota: En Estados Unidos (EUA en el gráfico), el impuesto es estatal sobre las ventas; en Argentina, el impuesto estadual (ingresos brutos) tiene un efecto cascada.

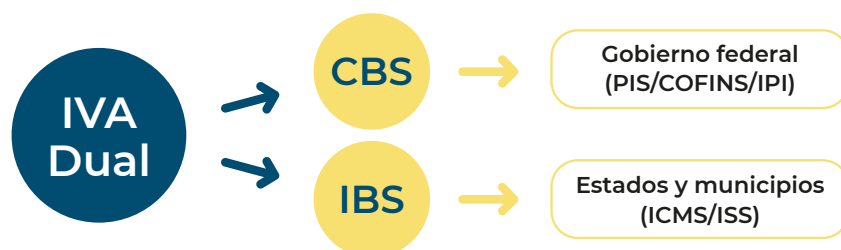
Fuente: Presión Fiscal en las Estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe (OCDE, BID, CEPAL y CIAT, 2004).

En 1964, Brasil fue la tercera jurisdicción en implantar un IVA muy imperfecto y, actualmente, es el país que más impuestos sobre el consumo recauda en el mundo, además del único que los grava en tres niveles: federal, 27 estados y, potencialmente, 5.570 municipios. De hecho, cada entidad grava el consumo de forma diferente, con bases y tipos distintos y, a diferencia del resto del mundo, aplica parcialmente el principio de origen.² Esta característica ha frustrado varios intentos de reformar el modelo, ya que al problema de una reforma fiscal que afecta a distintos grupos de interés sectoriales en un impuesto que ha demostrado ser regresivo, se suma la dificultad de un posible impacto en las finanzas de cada entidad con la transición de la recaudación de origen a destino. Sin embargo, en 2023 se logró una reforma con tres mecanismos modernos que probablemente se conviertan en un modelo para el futuro del impuesto.

Características de la reforma

La reforma fiscal brasileña adoptó el modelo de IVA Dual, con la creación de dos tributos separados: la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS), a cargo de la Unión Federal, y el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS), compartido entre estados y municipios. Además del IBS y la CBS, la reforma también prevé la introducción de un Impuesto Selectivo (IS) sobre determinados bienes y servicios perjudiciales para la salud y el medio ambiente, en línea con el modelo internacional de impuestos especiales.

GRÁFICO 2. MODELO DE IVA DUAL



Fuente: Elaboración propia.

² En el principio de destino, el IVA se rige según el lugar, país o jurisdicción subnacional de llegada de la mercancía, del establecimiento del destinatario o de la prestación del servicio. En el principio de origen, el impuesto se aplica conforme a la normativa del lugar de salida de la mercancía o del establecimiento del proveedor o prestador del servicio.

El modelo de IVA Dual que se va a implantar resuelve la mayoría de los problemas del sistema actual. En primer lugar, porque sustituye cinco impuestos con bases fragmentadas (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS)³ por solo dos tributos con base amplia y uniformizada —que incidirán en todas las transacciones de bienes y servicios—, en línea con los mejores modelos internacionales de IVA.

Además, la reforma garantiza constitucionalmente que el derecho al crédito fiscal del IVA será amplio, es decir, que todo el IBS y la CBS pagados en las compras de bienes y servicios darán lugar a crédito tributario, con excepción de los bienes de uso y consumo personal y otras excepciones previstas en la Constitución, como los casos específicos de exención e inmunidad.

Por último, el nuevo sistema adoptará el principio de destino, según el cual las importaciones estarán gravadas y las exportaciones exentas, y, en el ámbito interno, se aplicará la tasa del estado y municipio de destino de la operación. La adopción del principio de destino en las transacciones interestatales eliminará la guerra fiscal entre estados y municipios que, con el actual modelo de ICMS e ISS parcialmente gravados en origen, se desarrolla mediante la concesión de beneficios fiscales para atraer inversiones.

En esta nota analizamos, en primer lugar, la propuesta de un IVA Dual que incluye un componente federal y un componente subnacional (estatal y municipal), con una gestión coordinada (Comité de Dirección) para administrar eficazmente el impuesto, respetando al mismo tiempo la autonomía subnacional. El segundo mecanismo es el Pago Fraccionado (*Split Payment*), un sistema de recaudación basado en la información de las facturas y los pagos electrónicos. El tercer elemento novedoso consiste en la aplicación de un *Cashback* (similar a un IVA Personalizado) o devolución, que busca mitigar la regresividad del IVA compensando a los deciles de renta más bajos (grupos objetivo) mediante nuevos instrumentos digitales. Por último, se describe brevemente el proceso de transición entre el nuevo sistema y el actual, los fondos creados para reducir las desigualdades regionales y sociales y para compensar los beneficios fiscales del ICMS, así como algunos tratamientos especiales que hicieron posible la aprobación de la reforma, como los tipos reducidos y la Zona Franca de Manaus.

3 PIS: Programa de Integración Social; COFINS: Contribución para la Financiación de la Seguridad Social; IPI: Impuesto sobre Productos Industrializados; ICMS: Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios; ISS: Impuesto sobre Servicios. En definitiva, la reforma unifica cinco impuestos (ICMS, ISS, IPI, PIS y COFINS) en un único gravamen de tipo IVA Dual, dividido en: CBS (Contribución sobre Bienes y Servicios), impuesto federal que sustituye al PIS y a la COFINS; e IBS (Impuesto sobre Bienes y Servicios), impuesto de ámbito estatal y municipal que sustituye al ICMS y al ISS. Además, se crea el IS (Impuesto Selectivo), que sustituye al IPI, si bien este último no forma parte del IVA.

El IVA Dual y su administración por el Comité de Dirección

El modelo de IVA Dual —con un IVA federal (**Contribución sobre Bienes y Servicios, CBS**) y un IVA estatal y municipal (**Impuesto sobre Bienes y Servicios, IBS**)— resultó ser el más viable políticamente para la aprobación de la reforma en Brasil y se inspiró en los modelos de IVA Dual de Canadá e India. Al igual que en Brasil, la constitución de estos dos países divide la competencia para gravar el consumo entre el gobierno federal y las entidades subnacionales y, por lo tanto, el modelo de IVA Dual resultó ser el más compatible con las peculiaridades de estas federaciones (Rocha, 2024).

A pesar de tratarse de dos impuestos separados y distintos, la Enmienda Constitucional determinó que el IBS y la CBS tuvieran las mismas reglas generales en cuanto a hechos imponible, bases de cálculo, hipótesis de no incidencia y sujetos pasivos, inmunidades, regímenes de tributación específicos, diferenciados o favorecidos, así como reglas de no acumulación (impuesto sobre impuesto) y de crédito de IVA. Las normas generales para el IBS y la CBS están definidas por una única ley complementaria (LC 214/25), que entró en vigor en enero de 2025.

La gran novedad de la reforma fiscal brasileña frente a los modelos duales de IVA de Canadá e India es la creación de un Comité de Dirección compartido entre estados y municipios para administrar el IBS. El Comité de Dirección se encargará de recaudar el IBS en todas las transacciones y de distribuir la recaudación según las reglas de transición y el lugar donde se produzca el hecho imponible (Tostes Neto, 2024). El Comité de Dirección representa una enorme simplificación para los contribuyentes, ya que solo tendrán que registrarse y pagar el impuesto a una única entidad, en lugar de hacerlo potencialmente a los 27 estados y los 5.570 municipios. Además, el impuesto recaudado en las transacciones con compradores inscritos en el régimen regular IBS/CBS (B2B) será retenido por el Comité de Dirección, con el fin de garantizar el crédito a los compradores en caso de devolución rápida de los saldos acreedores. El Comité de Dirección también coordinará las actuaciones de las administraciones tributarias estatales y municipales en materia de inspección fiscal, liquidación y contencioso administrativo.

Desde el punto de vista de las entidades subnacionales, el Comité de Dirección permite la implantación del IBS según el principio de destino a nivel municipal. Sin contar con un Comité de Dirección que centralice y distribuya la recaudación, sería muy difícil adoptar cualquier modelo alternativo (como un sistema de cámara de compensación) a nivel municipal. El Comité de Di-

rección permite también la aplicación de las normas federativas de transición, según las cuales la recaudación se transferirá gradualmente, a lo largo de un período de 50 años, desde el origen de la operación —según los criterios de distribución de los impuestos actuales— al destino, de acuerdo con las normas del IBS. Además, con participación paritaria de representantes de los estados y municipios, el Comité de Dirección garantiza la autonomía de estas entidades en la administración del impuesto frente a la Unión Federal, que no tendrá participación en esta organización.

Pago Fraccionado, el cobro sobre liquidación financiera (*Split Payment*)

Otra novedad de la reforma brasileña es el modelo de pago fraccionado, o pago de impuestos en el momento en que se liquida la transacción. Este modelo ya se ha aplicado en algunos países europeos y ha sido criticado por su impacto negativo en la tesorería de las empresas. Sin embargo, el modelo brasileño tuvo en cuenta los límites y las críticas a los modelos europeos y lo mejoró hacia un “pago fraccionado inteligente”. Se trata de un esquema en el que habrá una consulta previa con las autoridades fiscales para determinar si corresponde o no realizar el pago fraccionado. Si el contribuyente (el proveedor del bien o servicio) dispone de créditos de IBS y CBS, el pago fraccionado mediante retención de los gravámenes no se efectuará, sino que el monto de la venta será abonado íntegramente, de modo que no habrá impacto en la tesorería de las empresas (Gráfico 3). Si esta consulta no fuera posible y se efectuara el pago fraccionado, la administración tributaria deberá devolver el importe de los impuestos al proveedor en el plazo de tres días, en caso de que no corresponda retener el IVA.

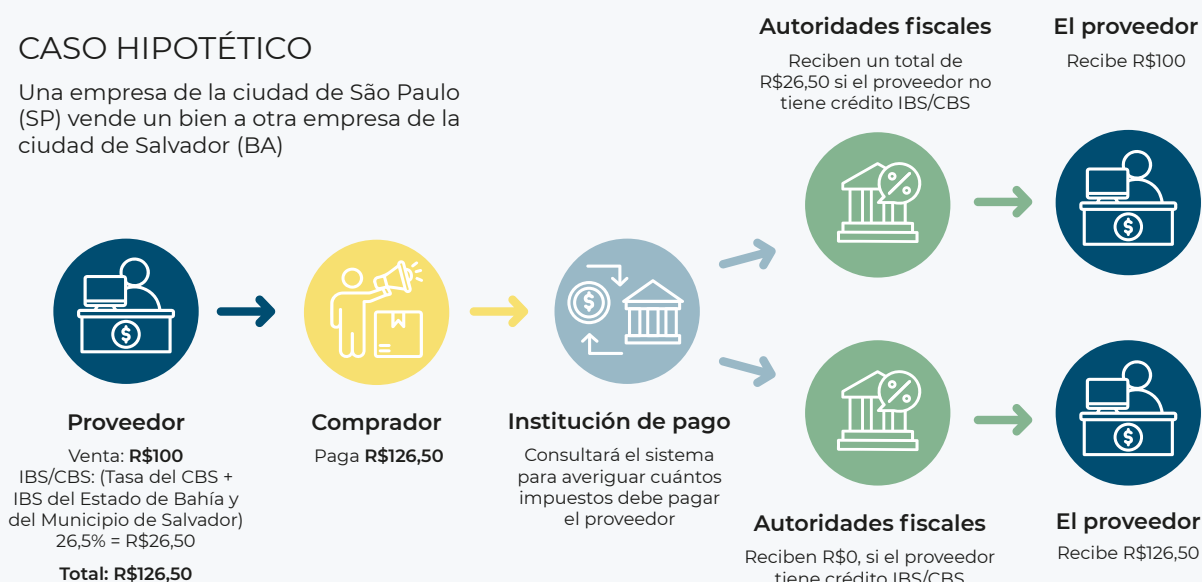
Además, Brasil fue uno de los pioneros mundiales en la implantación de la factura electrónica y la contabilidad digital, y cuenta con sistemas de pago avanzados como PIX, lo que contribuirá al éxito del modelo. Se espera que el sistema de pago fraccionado reduzca el fraude mediante facturas falsas y créditos ficticios, lo que disminuirá la brecha fiscal y, en consecuencia, la tasa general del gravamen.

GRÁFICO 3. PAGO FRACCIONADO Y PRINCIPIO DE DESTINO

Pago Fraccionado: (Split Payment)

CASO HIPOTÉTICO

Una empresa de la ciudad de São Paulo (SP) vende un bien a otra empresa de la ciudad de Salvador (BA)



Fuente: Elaboración propia.

Según el Gráfico 3, basado en un caso hipotético, el proveedor realiza una venta al comprador por R\$100, sobre la que se aplican R\$26,50 de IBS y CBS (1). A continuación, el comprador efectúa un pago de R\$126,50 a través de una entidad de pago (2). Antes de realizar el pago fraccionado, la entidad de pago consulta el sistema fiscal para confirmar si el proveedor dispone de créditos de IBS/CBS (3). Si el proveedor no cuenta con créditos suficientes para liquidar el IBS/CBS de la operación, la entidad de pago efectuará el pago fraccionado, remitiendo el importe de los impuestos (R\$26,50) a la administración tributaria y al Comité de Dirección (4), y el valor del bien (R\$100) al proveedor (5). En cambio, si el proveedor dispone de créditos para liquidar la operación, recibirá el pago íntegro, que incluye el precio del bien y el importe correspondiente al IBS/CBS (R\$126,50).

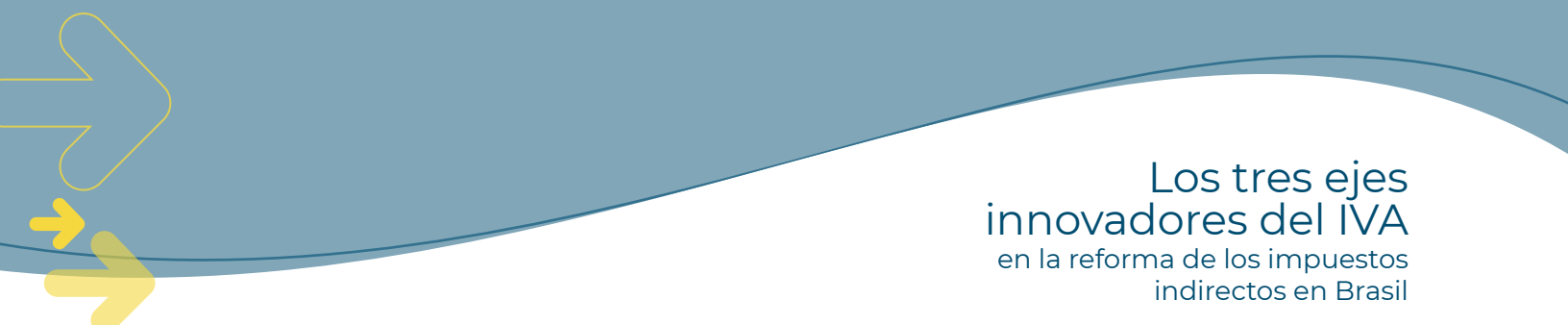
Cashback (o IVA P —Personalizado—)

Al gravar el consumo con una base amplia y un tipo uniforme, el IVA cumple tres criterios de un buen impuesto. En primer lugar, tiene la suficiencia de ser un buen recaudador; en segundo lugar, al no discriminar entre la elección de bienes y servicios, tampoco discrimina entre las decisiones del contribuyente, lo que maximiza la neutralidad. En tercer lugar, su simplicidad administrativa reduce tanto los costes de cumplimiento del contribuyente como los de control por parte de la hacienda pública. Sin embargo, su problema es la equidad vertical: está demostrado que el IVA, en prácticamente todas las jurisdicciones, es regresivo cuando se mide en relación con el ingreso, tanto a nivel corriente como a lo largo del ciclo vital, ya que los contribuyentes de los deciles de renta más bajos pagan, proporcionalmente a su ingreso, más impuestos que los consumidores de renta más alta. En otras palabras, la propensión al consumo es mayor en los deciles de renta más bajos.

Para reducir este efecto regresivo, muchos países han optado por erosionar las bases imponibles y aplicar tipos impositivos diferenciados según “quién consume qué”, buscando favorecer principalmente a las personas de menores ingresos. Esta estrategia, conocida como “universal”, se implementa en la mayoría de los países, aunque las exenciones fiscales terminan beneficiando a toda la población consumidora, sin discriminar según su capacidad de pago.

De esta forma, no solo se reduce la recaudación de impuestos (suficiencia), sino que, a medida que aumenta la desigualdad, también lo hace la concentración tanto de la renta como del consumo. En términos absolutos, las familias más ricas son las que más se benefician de las exenciones fiscales. Obviamente, usar la discrecionalidad para diferenciar bases y tipos reduce la neutralidad y también hace más compleja la gestión del impuesto, así como la aplicación de las excepciones, que a su vez deben actualizarse a medida que cambian los patrones de consumo. En definitiva, este mecanismo afecta a las tres virtudes principales del IVA en favor de mitigar su regresividad.

Como alternativa, se ha propuesto mitigar la regresividad del IVA sin reducir la base imponible, lo que en Brasil se denomina [IVA Personalizado \(IVA P\) o Cashback](#) (Barreix et al., 2010 y 2022). Consiste en generalizar la base imponible, tender hacia una tasa única e implantar una exención fiscal sobre el consumo mediante la devolución parcial del IVA, centrándose en los deciles de renta más bajos o en los grupos objetivo más desfavorecidos. El IVA P es un reembolso fiscal que también tiene la virtud de autofinanciarse y, con el avance de los medios electrónicos (por ejemplo, factura electrónica, tarjeta, depósito en cuenta del beneficiario, pago electrónico, etc.), las administraciones tributarias podrán mejorar la selección de los beneficiarios y, al mismo tiempo, luchar contra el



Los tres ejes innovadores del IVA

en la reforma de los impuestos
indirectos en Brasil

fraude. Por razones de economía política, la generalización de la base fue parcial en el caso brasileño: el *Cashback* se limitó al objetivo de beneficiar a la población de bajos ingresos, es decir, familias con una renta per cápita mensual de hasta medio salario mínimo. El *Cashback* corresponderá al 100% de la CBS y al 20% del IBS pagados en la compra de bombonas de gas, electricidad, agua, alcantarillado, gas canalizado y telecomunicaciones, y al 20% para otros bienes y servicios. De forma pionera, desde 2021 Rio Grande do Sul ha implementado el *Devolve ICMS*, que beneficia a más de 600.000 familias de bajos ingresos con devoluciones trimestrales de impuestos. Un resumen de ambas tendencias se muestra en el siguiente cuadro comparativo (Cuadro 1).

Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

CUADRO 1

CUADRO 1	
Tendencia universal (no discrimina a quienes consumen y se utiliza en la mayoría de los países)	Tendencia del IVA P (utiliza las sinergias de las transferencias selectivas para mejorar la equidad vertical del impuesto y sustituye el gasto tributario por transferencias focalizadas)
Operativa	
Opera mediante la erosión de la base y la aplicación de tarifas diferenciadas según “quién consume qué”. Estos tratamientos diferenciados varían con el tiempo en función de los cambios en el consumo.	Generaliza la base, estandariza el tipo y retribuye a las familias con rentas más bajas o a grupos definidos por distintos criterios (por ejemplo, minorías, personas en situación de indigencia, personas con discapacidad o zonas geográficas específicas).
La informalidad hace “invisibles” a los individuos de los deciles inferiores de la distribución de la renta, impidiéndoles acceder a las transferencias sociales y a los servicios financiados con gasto público.	La cuantía de la devolución se determina en función de un criterio objetivo (la incidencia del impuesto en el consumo del decil o grupo destinatario), lo que favorece la inclusión social ⁴ y, al mismo tiempo, su aceptación política por la sociedad.
Recaudación (suficiencia)	
Genera pérdidas fiscales y exenciones de impuestos, sobre todo porque el consumo se concentra en los deciles más altos.	Aumenta los ingresos para un tipo general dado o, en su caso, permite mantener el nivel de ingresos con una tasa inferior a la más alta en vigor.
Neutralidad ⁵	
Genera un “efecto cascada” en las exenciones (el impuesto pagado no es deducible), creando ineficiencia en los bienes y servicios comercializables, tanto en la producción nacional como en las exportaciones. También conduce a una mala asignación de recursos, favoreciendo los bienes y servicios menos sofisticados y productivos.	Tiende a una mayor neutralidad al tratar casi todos los bienes y servicios de la misma manera, y no afecta a la competencia de los bienes y servicios comerciables domésticos sujetos al comercio internacional ni, obviamente, a las importaciones y exportaciones.
Simplicidad	
Hace más compleja la gestión y facilita el incumplimiento debido a las exenciones y los tipos diferenciados, lo que incrementa la complejidad administrativa.	Reduce la equidad vertical a costa de perder ingresos, afectar a la neutralidad y hacer más compleja la gestión del IVA.
Equidad (regresividad)	
Reduce la equidad vertical a costa de perder ingresos, afectar a la neutralidad y hacer más compleja la gestión del IVA.	Reduce la regresividad del impuesto, favoreciendo a los consumidores con rentas más bajas o a los grupos desfavorecidos (por renta, zona geográfica o condición personal), e incluso puede ser progresivo para estos grupos.

⁴ Es una compensación de Slutsky (mantener el mismo nivel de satisfacción del consumidor), no un plan de asistencia social ni una renta básica universal.

⁵ Es importante tener en cuenta que la neutralidad no garantiza que el impuesto sea óptimo, es decir, que maximice la función de bienestar sujeta a las restricciones económicas.

¿Cómo fue posible la reforma?

La reforma tributaria en Brasil exigió un amplio consenso entre las entidades federativas para garantizar el equilibrio federativo y la competitividad económica. Como resultado de este entendimiento, se crearon cuatro fondos (Apéndice 1) con el objetivo de reducir las desigualdades regionales, especialmente en la Amazonia, y compensar la extinción de los beneficios fiscales del ICMS. Aunque refuercen la igualación federativa, estos fondos imponen al gobierno federal (Unión) un compromiso financiero significativo, que exige planificación y una gestión fiscal rigurosa para garantizar su viabilidad sin afectar a las cuentas públicas.

Para viabilizar políticamente la reforma tributaria, se crearon regímenes diferenciados y favorecidos como complementos del régimen general del IBS y la CBS. Los regímenes diferenciados garantizan condiciones tributarias especiales uniformes en todo el país, incentivando sectores y productos esenciales como la salud, la educación, la canasta básica, la agricultura y los medicamentos, a través de tasas reducidas (del 30%, 60% o cero) y créditos presuntos. Los regímenes favorecidos benefician a regiones estratégicas, como la Zona Franca de Manaus (ZFM), y a sectores específicos, como las micro y pequeñas empresas incluidas en el régimen del Simples Nacional. La ZFM mantuvo sus incentivos fiscales, garantizó su competitividad y recibió el Fondo de Sostenibilidad y Diversificación Económica del Amazonas, financiado por el Gobierno federal. La LC 214/2025 reglamentó estos beneficios, previendo exenciones, suspensiones, reducciones de alícuotas y créditos presuntos para bienes intermedios e industriales, adecuándolos al nuevo modelo tributario, mientras que el Simples Nacional se mantuvo con alícuotas reducidas y progresivas para garantizar la competitividad de las micro y pequeñas empresas (Apéndice 2).

Finalmente, la aprobación de la reforma solo fue posible gracias a una transición en la distribución de los ingresos federales del origen al destino durante un período de 50 años. Durante este período, el Comité de Dirección distribuirá los ingresos tributarios a los entes federativos según los criterios del sistema actual basado en el origen y comenzará a transferir gradualmente las recaudaciones del IBS conforme a los criterios de destino determinados por la ley complementaria. Esta transición a largo plazo fue clave porque garantizó que no hubiera una reducción drástica de los ingresos fiscales de los entes federativos, que actualmente se benefician de un sistema basado en el origen, y evitó la creación de un sistema de compensación directa para estos entes.

Conclusión

Tras varias décadas de intentos, la reforma de la fiscalidad indirecta sobre el consumo en Brasil busca resolver dos desafíos de manera simultánea: por un lado, la regresividad de una estructura con base amplia y pocas tasas, que enfrenta tanto a los grupos de interés sectoriales como al carácter regresivo de los ingresos fiscales; y, por otro, la necesidad de mantener la competencia y la recaudación de las entidades subnacionales. La tendencia al *Cashback* (IVA P), al ampliar la base con un tipo uniforme y maximizar la neutralidad mediante la compensación con una transferencia, aborda el primer reto. El segundo se enfrenta con la preservación de los derechos de imposición de cada entidad federal mediante la utilización del IVA Dual (CBS e IBS), administrado por un comité representativo y con una distribución objetiva de los ingresos fiscales basada en la facturación electrónica.

Además, el establecimiento de regímenes diferenciados y favorecidos respondió a las demandas de sectores esenciales y regiones estratégicas, aplicándose de manera uniforme en todo el país y preservando las políticas de desarrollo regional, como en el caso de la Zona Franca de Manaus, y sectoriales, como el régimen del Simples Nacional para micro y pequeñas empresas.

Por otro lado, el IVA Dual en destino, administrado por un Comité de Dirección colegiado, permite distribuir los ingresos fiscales en función del consumo en cada jurisdicción, abordando el segundo reto. La aplicación a largo plazo de ambas alternativas de diseño incluye también el mecanismo de gestión antievasión del Pago Fraccionado (*Split Payment*), una transición gradual de los ingresos federales, la puesta en marcha de fondos para reducir las desigualdades y compensar los beneficios regionales actuales. Finalmente, y muy relevante, las innovaciones se basan en los instrumentos más modernos: la factura electrónica y los medios de pago digitales. Estas innovaciones técnicas podrían servir de modelo para actualizar este impuesto centenario.

Referencias

- Barreix, A., M. Bès y J. Roca. 2010. “El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres”. BID, Unión Europea (EUROSociAL) e Instituto de Estudios Fiscales de España. http://calidadacademica.conare.ac.cr/infofiscal/images/docs/citada/Barreix%20A.%20Bs%20M.%20Y%20Roca%20J.%202010_EI_IVA_Personalizado_BID_Euro-social_IEF_2010_doc.pdf.
- Barreix, A., M. Bès, O. Fonseca, M. Fontañez, D. Morán, E. Pineda y J. Roca. 2022. “Revisando el IVA Personalizado: Una Herramienta para la Consolidación Fiscal con Equidad”. <https://doi.org/10.18235/0004147>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2024. “*Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*”. OECD Publishing, París. <https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en>.
- Rocha, M. 2024. “*Tax Reform in Brazil and the unique Federal arrangement to implement its Dual-VAT*”. <https://kluwertaxblog.com/2024/02/26/tax-reform-in-brazil-and-the-unique-federal-arrangement-to-implement-its-dual-vat/>.
- Tostes Neto, J. B. 2024. “*O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) na Reforma Tributária: Inovação, Estrutura e Desafios Federativos*”. En prensa.

Apéndice 1

Fondos creados por la reforma fiscal
Fondo Nacional de Desarrollo Regional (FNDR)
Tiene como objetivo reducir las desigualdades regionales y sociales. Sus recursos, entregados a los estados y al Distrito Federal, se destinarán a la realización de estudios, proyectos y obras de infraestructura; al fomento de actividades productivas con potencial de generación de empleo y renta; y al desarrollo científico y tecnológico. El FNDR prevé aportaciones anuales progresivas, comenzando con R\$8.000 millones en 2029 y alcanzando los R\$60.000 millones a partir de 2043. Los fondos se distribuyen en función de criterios de población (30%) y del coeficiente de participación en el Fondo de Participación de los Estados (70%), garantizando la prioridad a los proyectos que promuevan la sostenibilidad medioambiental y reduzcan las emisiones de carbono.
Fondo de Compensación de Beneficios Fiscales
Su objetivo es compensar la reducción de los beneficios fiscales vinculados al ICMS, extinguidos por la reforma fiscal. Estará vigente entre 2029 y 2032 y asegurará importes escalonados entre R\$8.000 millones (desde 2025) y R\$32.000 millones (desde 2028), disminuyendo nuevamente a R\$8.000 millones en 2032, con un total de R\$160.000 millones en el período. Beneficiará a los titulares de incentivos de ICMS concedidos hasta el 31 de mayo de 2023 y registrados en el ámbito de la Ley Complementaria 160/2017, siempre que se cumplan las condiciones exigidas. Los recursos remanentes se transferirán al FNDR.
Fondo de Diversificación y Sostenibilidad Económica del Estado de Amazonas
Su objetivo es diversificar las actividades económicas y compensar las eventuales pérdidas de ingresos del estado ocasionadas por la reforma fiscal. Será administrado por el Gobierno federal, con la participación del estado de Amazonas. El fondo garantiza recursos mínimos anuales definidos por ley complementaria, que se ajustarán periódicamente. Los recursos podrán destinarse a la compensación fiscal, reforzando la importancia estratégica de la Zona Franca de Manaus en el nuevo sistema tributario.
Fondo para el Desarrollo Sostenible de los Estados de Amazonia Occidental y Amapá
Destinado a los estados de Amazonia Occidental y Amapá, donde existen zonas de libre comercio. Su objetivo es fomentar la diversificación económica y el desarrollo sostenible en estas regiones, aplicando criterios similares a los utilizados en el Fondo Amazonas. También será administrado por el gobierno federal, con la participación de los estados en la definición de las políticas, garantizando recursos mínimos anuales y mecanismos de compensación por las pérdidas de ingresos locales generadas por la implantación del IBS y la CBS.

Fuente: Elaboración propia.

Apéndice 2

Beneficios de la Zona Franca de Manaus (ZFM)			
Incentivos	Aplicación	Beneficiarios	Observaciones
Tasas de CBS y el IBS reducidas a cero	Transacciones originadas fuera de la Zona Franca Manaus (ZFM) para empresas de la ZFM que involucren bienes materiales industrializados de origen nacional o bienes materiales intermedios sujetos a industrialización por encargo (art. 445).	Contribuyentes sujetos al régimen regular IBS/CBS que realicen estas operaciones para un contribuyente establecido en la ZFM que pueda beneficiarse de incentivos fiscales y que esté sujeto al régimen regular IBS/CBS o al régimen Simples Nacional.	Los créditos relativos a operaciones anteriores podrán consignarse y utilizarse.
	Operaciones realizadas en la ZFM que destinen bienes materiales intermedios a otra industria incentivada en la ZFM, siempre que los bienes se entreguen o se pongan a disposición en la ZFM (art. 448).	Industrias incentivadas por la ZFM que realicen estas operaciones para otras industrias incentivadas en la ZFM.	Los créditos relativos a operaciones anteriores podrán consignarse y utilizarse.
Tipos de CBS reducidos a cero	Operaciones realizadas con bienes materiales de origen nacional o servicios prestados físicamente, cuando los destinatarios sean personas físicas o jurídicas situadas en la ZFM (art. 451).	Personas jurídicas establecidas en la ZFM que realicen estas operaciones para personas físicas o jurídicas situadas en la ZFM.	Los créditos relativos a operaciones anteriores podrán consignarse y utilizarse.

Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

Beneficios de la Zona Franca de Manaus (ZFM)

Incentivos	Aplicación	Beneficiarios	Observaciones
Crédito Presunto para IBS y CBS	Adquisición de bienes intermedios producidos en la ZFM, siempre que los bienes estén cubiertos por la reducción a cero (art. 448) y se utilicen para su incorporación o consumo en la producción de bienes finales (art. 449).	Industrias incentivadas en la ZFM, sujetas al régimen regular IBS/CBS, que adquieran bienes intermedios producidos en la ZFM. El Crédito Presunto (CP) se calcula aplicando una tasa del 7,5% sobre el valor de la operación cubierta por la reducción a cero del IBS.	El Crédito Presunto, en los casos de devolución al ordenante de mercancías sujetas a industrialización por encargo, se aplica únicamente al valor añadido generado en dicho proceso de industrialización.
	Operaciones que envían material producido por la industria incentivada al territorio nacional, incluida la propia ZFM, conforme a los términos del proyecto económico aprobado (art. 450).	Industria incentivada en la ZFM que realice esta operación. IBS – Crédito Presunto (CP): se calcula como un porcentaje del saldo de impuestos adeudados en el período de liquidación: • 55% para bienes de consumo final. • 75% para bienes de equipo. • 90,25% para bienes intermedios. • 100% para bienes informáticos y para productos respecto de los cuales la legislación del estado de Amazonas, hasta el 31/12/2023, haya establecido el crédito de estímulo del ICMS en este porcentaje. CBS – Crédito Presunto (CP): se calcula como un porcentaje del valor de la transacción registrado en un documento válido: • 6% en la venta de productos con el IPI reducido a la tasa cero • 2% en los demás casos	Los compradores de estos bienes, sujetos al régimen ordinario del IBS/CBS, podrán apropiarse y hacer pleno uso de los créditos correspondientes por el importe de dichos impuestos recaudados en la transacción registrada en un documento fiscal válido.

Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

Beneficios de la Zona Franca de Manaus (ZFM)

Incentivos	Aplicación	Beneficiarios	Observaciones
Crédito Presunto del IBS	Adquisición de bienes industrializados de origen nacional cubiertos por la reducción a cero de la tasa de IBS (art. 447).	Contribuyentes sujetos al régimen regular del IBS y con derecho a los incentivos de la ZFM. El Crédito Presunto del IBS se calcula aplicando un porcentaje sobre el valor de la operación cubierta por la reducción a cero: • 7,5% para mercancías procedentes de las regiones Sur y Sudeste, excepto el estado de Espírito Santo. • 13,5% para mercancías procedentes de las regiones Norte, Nordeste, Centro-Oeste y del estado de Espírito Santo.	En los casos de devolución al ordenante de mercancías sujetas a industrialización por encargo, el Crédito Presunto se aplica únicamente al valor añadido en dicho proceso de industrialización.
	Importación de bienes materiales para su reventa <i>in situ</i> en la ZFM (art. 444).	Contribuyentes con derecho a incentivos de la ZFM, sujetos al régimen ordinario o al Simples Nacional. El Crédito Presunto del IBS se calcula al 50% de la tasa aplicable a la importación y se deduce del importe del IBS debido por dicha importación.	Se garantiza a los importadores la consignación y utilización de la totalidad de los créditos de IBS correspondientes al impuesto recaudado sobre las importaciones.
Crédito Presunto de la CBS	Productos sujetos a un tipo inferior al 6,5% establecido en la tabla del IPI en vigor el 31/12/2023, que hayan sido industrializados en la ZFM en 2024 o cuenten con proyecto técnico-económico aprobado por la Superintendencia de la Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) entre el 01/01/2022 y el 16/01/2025.	Industria incentivada en la ZFM. El Crédito Presunto de la CBS se calcula como un porcentaje del valor de la transacción registrada en un documento fiscal válido: • 6% para productos cuyo tipo de IPI se haya reducido a cero (art. 454). • 2% en los demás casos.	Para los bienes sin similar nacional cuya producción se instale en la ZFM, el Crédito Presunto de la CBS se calculará aplicando una tasa del 6% o, en su defecto, la tasa del IPI será como mínimo del 6,5%.

Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

Beneficios de la Zona Franca de Manaus (ZFM)

Incentivos	Aplicación	Beneficiarios	Observaciones
Reducción de la tasa de SII (70%)	Entrada en el estado de Amazonas de bienes materiales a los que se haya aplicado la reducción a cero por el SII (art. 445), salvo que se destinen a una industria incentivada para su uso en la ZFM (art. 446).	Contribuyentes que reciban la operación y que no sean industrias incentivadas en la ZFM (art. 445). En estos casos, el SII se cobrará aplicando el tipo correspondiente al 70% del tipo que se aplicaría a la operación si no hubiera reducción a cero.	El pago del IBS permitirá al contribuyente apropiarse y utilizar el crédito fiscal.
Suspensión de la incidencia del CBS/IBS	Importación de bienes materiales (art. 443).	Industrias incentivadas para su uso en la ZFM. La suspensión de IBS/CBS se convierte en exención: • Cuando las mercancías importadas se consuman o se incorporen al proceso de producción del importador en la ZFM. • Una vez que el activo se haya amortizado totalmente o haya permanecido en el inmovilizado del establecimiento adquirente durante 48 meses, lo que ocurra primero.	No se aplica la suspensión en la importación (art. 443, apartado 1): • Mercancías no cubiertas por el régimen favorecido de la ZFM. • Bienes de uso y consumo personal, salvo que sean necesarios para la actividad del sujeto pasivo vinculada al proyecto técnico-económico aprobado.
Tipos del IPI reducidos a cero	Productos sujetos a una tasa inferior al 6,5% establecida en la tabla del IPI vigente al 31/12/2023, que hayan sido industrializados en la ZFM en 2024 o cuenten con un proyecto aprobado por la Superintendência de la Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) entre el 01/01/2022 y el 16/01/2025 (art. 454).	Industrias manufactureras que hayan industrializado productos en la ZFM en 2024 con tasas de IPI inferiores al 6,5% vigentes al 31/12/2023, así como industrias con proyectos aprobados por la SUFRAMA entre el 01/01/2022 y el 16/01/2025.	La reducción a cero no se aplica a los productos clasificados como bienes de tecnología de la información y de la comunicación.

Los tres ejes innovadores del IVA en la reforma de los impuestos indirectos en Brasil

Beneficios de la Zona Franca de Manaus (ZFM)

Incentivos	Aplicación	Beneficiarios	Observaciones
Exención del IPI para la producción en la ZFM e incidencia del IPI para la producción fuera de la ZFM	Mercancías producidas en la ZFM y sujetas a una tasa igual o superior al 6,5% en la tabla del IPI vigente al 31/12/2023. Mercancías sin similar nacional cuya producción se instale en la ZFM.	Industrias incentivadas en la ZFM. Respecto de las mercancías sin similar nacional cuya producción se instale en la ZFM: • El tipo del IPI debe ser como mínimo del 6,5%. • El jefe del Poder Ejecutivo de la Unión puede aumentarlo o restablecerlo en las siguientes condiciones: » El aumento será de un máximo de 30 puntos porcentuales. » El tipo resultante no podrá ser inferior al 6,5%. » La reducción o el restablecimiento no podrán aplicarse antes de transcurridos 60 meses desde la fijación o el aumento. » La reducción debe ser gradual y estará limitada a un máximo de 5 puntos porcentuales por año.	En el caso de bienes con similares nacionales cuya producción se instale en la ZFM, se garantizan los incentivos fiscales de la ZFM, excepto los relativos al IPI.

Fuente: Elaboración propia.



Los tres ejes innovadores del IVA

en la reforma de los impuestos
indirectos en Brasil

Banco Interamericano de Desarrollo
1300 New York Avenue, N.W.
Washington, D.C. 20577
www.iadb.org

Copyright © 2025 Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons CC BY 3.0 IGO (<https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo/legalcode>). Se deberá cumplir los términos y condiciones señalados en el enlace URL y otorgar el respectivo reconocimiento al BID.

En alcance a la sección 8 de la licencia indicada, cualquier mediación relacionada con disputas que surjan bajo esta licencia será llevada a cabo de conformidad con el Reglamento de Mediación de la OMPI. Cualquier disputa relacionada con el uso de las obras del BID que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil (CNUDMI). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo y el uso del logotipo del BID, no están autorizados por esta licencia y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Note que el enlace URL incluye términos y condiciones que forman parte integral de esta licencia.

Las opiniones expresadas en esta obra son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del BID, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.



